



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

LA POLÍTICA DE ANTIELUSIÓN FISCAL EN LA ESFERA EUROPEA; EN CONCRETO: LAS DIRECTIVAS (UE) 2016/1164 Y 2017/952

ANTI TAX-AVOIDANCE POLITICS ON THE EUROPEAN SPHERE,
PARTICULARLY; THE DIRECTIVES (UE) 2016/1164 AND 2017/952

Autora

María Clemente Mallada

Directora

Olga Berta Carreras Manero

Facultad de Derecho

2020

ÍNDICE

LISTADO DE ABREVIATURAS UTILIZADAS	5
I. INTRODUCCIÓN.....	7
1.CUESTIÓN TRATADA EN EL TFG	7
2.RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS	7
3.METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO	8
II. LA POLÍTICA FISCAL Y CONCEPTOS RELEVANTES.....	10
1.LA SITUACIÓN EUROPEA EN POLÍTICA DE ANTIELUSIÓN FISCAL	10
2.LA GLOBALIZACIÓN ECONÓMICA Y LA FISCALIDAD. EL CONCEPTO DE JUSTICIA FISCAL.....	11
3.EL IMPACTO DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN LA ESFERA ECONÓMICA Y SOCIAL.....	12
4.CONCEPTOS RELEVANTES: ELUSIÓN <i>VERSUS</i> EVASIÓN FISCAL	14
1. Evasión fiscal	14
2. Elusión Fiscal.....	15
III. ANÁLISIS DE LA DIRECTIVA (UE) 2016/1164; POR LA QUE SE ESTABLECEN NORMAS CONTRA LAS PRÁCTICAS DE ELUSIÓN FISCAL QUE INCIDEN DIRECTAMENTE EN EL FUNCIONAMIENTO DEL MERCADO INTERIOR.....	17
1.CONTEXTO DE LA DIRECTIVA: CREACIÓN Y ÁMBITO SUBJETIVO	17
2.MEDIDAS RECOGIDAS EN ESTA DIRECTIVA.....	18
2.1 Norma relativa a la limitación de los intereses	19
2.2 Imposición de salida.....	20
2.3 Norma general contra las prácticas abusivas: Clausula general antielusión	20
2.4 Norma relativa a las sociedades extranjeras controladas	21
2.5 Normas anti- híbridas	22
2.6 La cláusula <i>switch- over</i>	22

3.LA TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL A LA LUZ DE LA DIRECTIVA UE 2016/2264	23
4.RELACIÓN CON EL BEPS	25
IV. ANÁLIS DE LA DIRECTIVA (UE) 2017/952, POR LA QUE SE MODIFICA LA DIRECTIVA ANTIELUSIÓN FISCAL, Y SU PROYECCIÓN SOBRE LOS MECANISMOS HÍBRIDOS	26
1.CONTEXTO.....	26
2.ESTRUCTURA Y PROYECCIÓN SOBRE LOS MECANISMOS HÍBRIDOS...	27
2.1 Presentación y estructura	27
2.2 Listado de artículos modificados	27
2.3 Proyección sobre los mecanismos híbridos	29
V. TRASPOSICIÓN DE LAS DIRECTIVAS E IMPACTO EN EL LIS.....	36
1.ESTADO DE TRASPOSICIÓN DE LAS DIRECTIVAS EUROPEAS 2016/1164 Y 2017/952	36
2.ANÁLIS DEL POSIBLE IMPACTO EN EL LIS.....	37
VI. CONCLUSIONES.....	40
VII. BIBLIOGRAFÍA Y REFERENCIAS.....	42
VIII. ANEXOS	46
1.ANEXO 1	46
2.ANEXO II	51

LISTADO DE ABREVIATURAS UTILIZADAS

AEAT	= Agencia Estatal de la Administración Tributaria
ATAD	= Anti Tax Avoidance Directive (Directiva UE 2016/1164)
ATAD 2	= Anti Tax Avoidance Directive 2 (Directiva UE 2017/952)
BEPS	= <i>Base Erosión and Profit Shifting</i> (Erosión de la Base Imponible y traslado de Beneficios)
CE	= Constitución Española
CECA	= Comunidad Económica del Carbón y del Acero
DOUE	= Diario Oficial de la Unión Europea
ECOFIN	= Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea
EM/ EEMM	= Estado miembro de la UE/ Estado miembros de la Unión Europea
EP	= Establecimiento Permanente
IRPF	= Impuesto de la renta de las Personas Físicas
IVA	= Impuesto sobre el Valor añadido
IS	= Impuesto de Sociedades
LIS	= Ley de Impuesto Sobre Sociedades
OCDE	= Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
RAE	= Real Academia Española
TFI	= Transparencia Fiscal Internacional
TFG	= Trabajo de Fin de Grado
TFUE	= Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
UE	= Unión Europea
STC	= Sentencia del Tribunal Constitucional

I. INTRODUCCIÓN

1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TFG

El presente trabajo tiene como objetivo mostrar la situación europea en relación con sus políticas de antielusión fiscal. No obstante, también será objeto de estudio la posición de España, ya que, precisamente, una de las cuestiones esenciales de ese asunto son las estrechas relaciones en las que se enmarca, y lo mucho que puede llegar a afectar a los países miembros de la Unión Europea.

En este contexto, será objeto principal de análisis la Directiva (UE) 2017/952, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías con terceros países, por ende se procederá al análisis de ambas normas, en la medida en que la Directiva 2017 complementa las medidas anunciadas en la Directiva precedente. De forma previa a dicho estudio, se realizará un examen de ciertas medidas especiales relativas al asunto que nos ocupa, y se hará mención también al papel activo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos en el marco de la política europea.

El fin último de este TFG, es llegar a unas conclusiones que conjuguen todos los elementos desarrollados a lo largo de estas páginas, para poder ejercer una valoración del estado de la Política Europea en el ámbito de antielusión fiscal, sus claroscuros y, tal vez, sus posibilidades de mejora.

2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS

Una de las razones que más me ha llevado a querer investigar este tema, es la gran cantidad de casos de corrupción con los que he convivido durante los años cursando la carrera de Derecho.

Desde mi entrada a la Facultad en 2016, han sido tema de actualidad y continuo comentario en los medios de comunicación casos como la trama Gürtel, cuya Sentencia del Tribunal Supremo no se pronunció hasta el 15 de enero de 2019; el Caso Noos, cuya Sentencia firme del Tribunal Supremo conocimos el 12 de junio de 2018; o, el llamado

Caso de los ERE de Andalucía, usado como arma política en las Elecciones Generales de 10 de noviembre al ser nombrado más de una vez en los debates, ya que la Sentencia de este caso estaba prevista para el 19 de noviembre de 2019¹.

Estos son sólo algunos de los ejemplos que me han parecido más relevantes, los cuales presentan una situación que, irremediablemente, ha hecho que me pregunte cuáles son las respuestas y medidas legales aplicadas. Son situaciones tremendamente complejas que implican un gran perjuicio económico para la sociedad en su conjunto, por ello me parece de equivalente importancia entender las conductas típicas y el desarrollo legal ligado a estas situaciones.

Con respecto a esta situación, de por sí compleja, no he podido evitar pensar, además, en la dificultad añadida que implica el mundo tan globalizado en el que nos encontramos. Para poder entender y aplicar las correctas medidas fiscales a un nivel supranacional, debemos contar con mecanismos internacionales al respecto. Parece imposible entender todo el contexto que pretendo tratar, sin tener en cuenta la gran información proveniente de la Unión Europea.

Por ende, puedo afirmar que el objetivo último del TFG es cobrar plena consciencia del entramado jurídico aplicable en relación con las medidas de antielusión fiscal. Un entramado cuya importancia resulta innegable al tener un fuerte impacto tanto en la esfera económica común de nuestra sociedad, como la esfera fiscal y social.

Consecuentemente, arrojar luz sobre la protección ofrecida por el Derecho en este asunto, resulta motivación suficiente para el desarrollo de este TFG.

3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO

Para llevar a cabo la exposición detallada anteriormente, se hará uso principalmente de las disposiciones europeas más relevantes al respecto, ya que como se ha comentado, la visión de este TFG es ante todo europea.

¹ En concreto, a los 9 días posteriores al resultado de las Elecciones Generales

A estas disposiciones se añadirán las fuentes de derecho pertinentes de nuestro ordenamiento jurídico nacional, así como revistas y artículos doctrinales especializados en la materia en cuestión.

También haré uso de bibliografía más amplia para poder tener documentación suficiente. Con ello me refiero a libros dedicados a Derecho internacional fiscal y tributario europeo, y español. A esto se sumará, como en todo trabajo de Derecho, jurisprudencia que muestre de forma activa las medidas legales mencionadas durante el trabajo.

Cabe resaltar que, concretamente, será espina dorsal de este trabajo la Directiva 2017/952 junto con su correspondiente antecesor la Directiva 2016/1164.

II. LA POLÍTICA FISCAL Y CONCEPTOS RELEVANTES

1. LA SITUACIÓN EUROPEA EN POLÍTICA DE ANTIELUSIÓN FISCAL

Definir el término de política fiscal, como tantos otros términos en derecho, puede resultar complicado, ya que como expresa RAMÓN ALVAREZ *“la política fiscal no posee límites definidos y sí un contenido muy vario”*². Con todo, la doctrina se ha esforzado en ofrecernos acotaciones que han llegado a reconocerse como relevantes. Autores de la talla de DUE definen la política fiscal como *“la política que quiere indicarse el ajuste de los gastos e ingresos públicos en orden a alcanzar una mayor estabilidad y la tasa deseada de crecimiento económico”*³.

Por último y desde una perspectiva normativa, podríamos definir la política fiscal como el conjunto de programas de ingresos y gastos públicos más aptos para alcanzar determinadas finalidades de la vida social.

Por tanto, y siguiendo esta definición normativa dentro del contexto variable que es esta política, podemos entender la política fiscal internacional y, por tanto, europea, como aquella política que, mediante pautas de ingreso público, busca alcanzar una estabilidad económica en los países implicados.

Para conocer la política fiscal en Europa, sin embargo, conviene que recordemos el desarrollo de la misma. Cuando hablamos de la UE, hablamos sin remedio de un proceso de integración de países que, junto a la globalización, ha otorgado numerosos beneficios a empresas y países miembros.

Este proceso de integración se inició con la creación de la CECA en 1951 mediante el Tratado de París, y finalizó con el Tratado de Lisboa en 2007. Durante este periodo de tiempo, de casi 60 años, se desarrolló un reparto de competencias en función del

² RAMÓN ALVAREZ J. “Política fiscal y desarrollo económico”. *Revista de economía política* nº54, 1971.

³ IRWIN R.D. “Government Finance: The Economics of Public Sector,” cuarta edición. 1963, p 267

“principio de atribución” que se dividirían en tres categorías: competencias exclusivas; competencias compartidas y, competencias de apoyo.

Curiosamente, cuando hablamos del ámbito fiscal, la soberanía reside en los Estados miembros, mientras que la UE dispone únicamente de competencias limitadas. Así se desarrolla en el TFUE artículos 110-113, entre otros, del mismo modo que se recalca la posibilidad de aplicar la cooperación reforzada en asuntos fiscales (TFUE art 326 al 334).

La mayor característica de las disposiciones fiscales de la Unión Europea radica en que el Consejo decide por unanimidad, a partir de una propuesta de la Comisión, cuando se trata de adoptar actos legislativos.

Este es el proceso que se realizó para elaborar el paquete de lucha contra la elusión fiscal, en el cual se incluyen las Directivas 2016/1164 y 2017/952 que son protagonistas de este trabajo. Como introducción a este paquete, el mismo se inició en enero de 2016, concretando medidas que pretenden prevenir la fiscalidad agresiva, impulsar la transparencia y evitar la evasión de fiscal.

2. LA GLOBALIZACIÓN ECONÓMICA Y LA FISCALIDAD. EL CONCEPTO DE JUSTICIA FISCAL

La globalización ha ejercido una clara influencia en la planificación fiscal de los países. Favorecida por un espectacular crecimiento en los flujos de capital de bienes y servicios a escala supranacional y apoyada por los avances continuos en tecnología y telecomunicaciones, este proceso ha favorecido un desarrollo en nuestra economía, cada vez más interconectada, anteriormente inimaginable. En palabras de SERRANO ANTÓN⁴ *“la globalización ha tenido un impacto enorme en la forma en que las multinacionales están estructuradas y dirigidas. La creciente movilidad de capitales y personas y la rápida asimilación de las nuevas tecnologías en la comunicación han influido en la actual reestructuración de los modelos de negocio y de operaciones de las empresas.”*

⁴ SERRANO ANTÓN, F. “Planificación fiscal agresiva: últimos avances en BEPS y en la UE”, *Revista Quincena fiscal* nº 3/ 2015.

Esta situación ha sido, a su vez, aprovechada por algunas empresas no sólo para expandir el volumen de su negocio de acuerdo con la situación, sino también para incrementar sus beneficios, mediante el uso de lagunas o incongruencias fiscales que permiten reducir el valor de la contribución fiscal que deberían realizar. Esto se denomina técnicamente como planificación fiscal agresiva, y se basa en poder eludir el pago típico en beneficio de un pago en territorios con menor presión fiscal, usualmente mediante una laguna entre los puntos de conexión que deberían fijar el hecho base sobre el que se debe imponer la carga tributaria. Los elementos más usuales hasta ahora han sido la residencia fiscal o el establecimiento.

Estos sucesos repercuten *a posteriori* negativamente en la salud de la economía pública del país del que está eludiendo, y, por tanto, en el bienestar final de todos los habitantes del país.

Nos hallamos, a mi modo de ver, ante una actuación de pensamiento *egoísta*, en el que el enriquecimiento personal daña severamente el bien común. Daña la visión de justicia fiscal que debería imperar en nuestro ordenamiento, pues en el momento en que uno delinque, el resto también se ve perjudicado.

3. EL IMPACTO DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN LA ESFERA ECONÓMICA Y SOCIAL

Tras lo anteriormente expuesto, parece relevante describir con mayor precisión las repercusiones más relevantes que pueden provocar la práctica de políticas fiscales agresivas en nuestra sociedad y su funcionamiento.

En España, la Ley 36/2006 de 29 de noviembre *de medidas de prevención del fraude fiscal*, define los efectos directos de este hecho mediante una clasificación tripartita que se basa en:

- 1- El ataque directo a la equidad fiscal, al no incorporar ingresos y afectar a la presión fiscal del conjunto de contribuyentes.
- 2- La disminución en cantidad y calidad correlativa en la política de gasto público, base del sostenimiento del estado de bienestar.

- 3- La enorme distorsión del funcionamiento del mercado, al generar constantemente situaciones de competencia desleal, contaminando así el mercado único donde nuestro tejido productivo tienen que conquistar un espacio, a través de un cambio de modelo.

El fraude fiscal supone una disminución en los ingresos públicos de todo el Estado, lo cual supone, a su vez, mayor presión fiscal que soportan los *buenos* contribuyentes. En palabras de ORDOÑEZ GUILLERMO⁵, “ *La evasión fiscal es un problema importante en los países del mundo (...) en primer lugar, impide al Estado disponer de recursos para ser utilizado en su diario accionar. En segundo lugar, genera distorsiones importantes en los precios relativos, produciendo una asignación ineficiente de recursos.*” Las consecuencias de esta cadena pasan a ser múltiples y variadas, puesto que condiciona el nivel de calidad de los servicios públicos y la capacidad del Estado para atender las correspondientes prestaciones sociales.

Con todo, estas consecuencias no son siempre directas y claramente visibles a la percepción del público, lo que puede provocar una pérdida de confianza en el funcionamiento del sistema, generando incentivos a esta falta de colaboración que provoca, a su vez, mayor déficit público y, con ello un detrimento al bien público.

En definitiva, podemos apreciar que estos sucesos provocan una competencia desleal entre empresarios, del mismo modo que perjudican la sociedad en su conjunto. Muestra característica de ello es que España resulta ser uno de los países de la Unión Europea con mayores tipos impositivos de IRPF, puesto que tiene que compensar, a mi juicio, el valor económico que se pierde por la práctica del fraude fiscal. Podemos concluir que la lucha contra el fraude fiscal resulta un mandato imperativo, así se manifiesta en el art 31.1 de la CE y se reitera en sentencias como la STC 76/1990 del 26 de abril, en la que se afirma que “*la lucha contra el Fraude Fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la AEAT.*”

Asimismo, en palabras de SÁNCHEZ HUETE, se trata de “*una exigencia inherente a un sistema tributario justo*”⁶.

⁵ ORDOÑEZ GUILLERMO, L. “Lucha contra la evasión fiscal y la corrupción”, *revista de análisis económico*, Vol 16, nº2, 2001, pp 43-76.

⁶ SÁNCHEZ HUETE, M, “ El riesgo del abuso normativo en la Unión Europea. Análisis de la resolución 2012/22 y de la Directiva 2016/1164”, en *Revista Quincenal Fiscal*, num12/2017.

4. CONCEPTOS RELEVANTES: ELUSIÓN *VERSUS* EVASIÓN FISCAL

En el ámbito fiscal nos encontramos frecuentemente con estos dos términos “evasión” y “elusión” que pueden ser fácilmente confundidos, si bien pretenden expresar situaciones diferentes. Por lo tanto, procederemos a su definición de cara a un desarrollo más claro y preciso de la redacción.

Primero de todo, cabe resaltar que en nuestra Ley General Tributaria no se definen expresamente estos conceptos. Páginas oficiales de la Unión Europea sin embargo, sí que ofrecen una escueta definición en la que “elusión fiscal” se entiende *“cuando el hecho supone usar instrumentos legales para pagar la menor cantidad de impuestos posible, como transferir beneficios a un país donde los impuestos sean bajos o bien deducir pagos de intereses para préstamos con tasas de interés artificialmente elevadas”*; y “evasión fiscal” o “fraude fiscal” se considera *“aquellas prácticas ilegales para evitar pagar impuestos, como no declarar ganancias o usar vías para evitar pagar el IVA”*.

1. Evasión fiscal

Dentro de las posibles definiciones que aporta la RAE para el término “evadir” se encuentra el de “fugarse”; no podemos aplicar el concepto de manera directa al ámbito tributario, pero sí podemos entender una idea subyacente, pues la evasión fiscal implica *grosso modo* dar a la fuga y, en contra de la legalidad, el importe económico debido.

Por evasión fiscal, entendemos una actividad ilícita y para la cual normalmente los ordenamientos jurídicos recogen consecuencias concretas, ya sean penales o cuanto menos, administrativas. En España, los delitos contra la Hacienda Pública, entre los que se reconoce el fraude (o evasión) de pago de tributos, se recogen en los artículos 305 y siguientes del Código Penal, si bien hay que decir que solo cuando el resultado de la evasión supere los 120.000 euros y concurra dolo por parte del sujeto pasivo, se considerará un fraude fiscal agravado, de faltar estos requisitos nos encontraremos ante una infracción tributaria. Sin embargo, si el fraude se comete contra la Hacienda de la Unión Europea, este mismo artículo 305 determina que bastará con que la cuantía exceda de 50.000 €.

Llama la atención que la Hacienda Pública en España tenga un límite muy superior (más del doble) que la Hacienda de la Unión Europea para determinar si es una simple infracción tributaria o se trata de fraude fiscal.

El Código del Contribuyente Europeo también aporta una definición de este término, con el objetivo de armonizar el conjunto de principios que regulan las relaciones entre los contribuyentes y las administraciones tributarias europeas. Entre las aclaraciones que recopila, recoge que *“en general, la evasión fiscal consiste en maniobras ilegales destinadas a ocultar o eludir la responsabilidad fiscal, es decir que los contribuyentes pagan menos impuestos de los que legalmente están obligados a pagar mediante la ocultación de ingresos o información a las administraciones tributarias”*.

Podemos apreciar cómo esta definición casa con la idea expresada hasta el momento, y también se puede complementar con la aportación doctrinal de CAMARGO⁷, que define la evasión como *“el incumplimiento intencionado en la declaración y pago de las obligaciones tributarias estipuladas en la legislación”*.

2. Elusión Fiscal

Si acudimos a la Real Academia de la Lengua Española, encontramos que “eludir” se define como *“evitar con astucia una dificultad u obligación”*. Cuando aplicamos este concepto a una actuación tributaria, esta se caracteriza por tender a aprovecharse de los vacíos legales para disminuir el valor de la carga fiscal que se debería haber ingresado si no se hubiera llevado a cabo la estrategia legal. Por esta razón, el término de elusión legal está ligado a la idea de “planificación fiscal”.

Una idea clave a recordar, es que a diferencia que cuando hablamos de evasión, en la elusión no se vulnera la normativa tributaria aplicable.

En inglés, el nombre de esta práctica se conoce como “tax avoidance”, y se diferencia de la evasión fiscal, en palabras del Abogado del Estado DE JUAN CASADAVELL⁸ en que *“la evasión fiscal no supone impago del tributo mediante la violación directa de la norma*

⁷ CAMARGO, F., *Evasión fiscal: Un problema a resolver*. 2005.

⁸ DE JUAN CASADAVELL, J. *Europa contra la elusión fiscal*. Cuaderno JT 3-2018

tributaria, sino que, sin infringir el texto de la ley, procura un ahorro fiscal mediante estructuras jurídicas atípicas o anómalas”.

III. ANÁLISIS DE LA DIRECTIVA (UE) 2016/1164; POR LA QUE SE ESTABLECEN NORMAS CONTRA LAS PRÁCTICAS DE ELUSIÓN FISCAL QUE INCIDEN DIRECTAMENTE EN EL FUNCIONAMIENTO DEL MERCADO INTERIOR

1. CONTEXTO DE LA DIRECTIVA: CREACIÓN Y ÁMBITO SUBJETIVO

En 2012, concretamente el 2 de marzo, el Consejo Europeo emitió un comunicado pidiendo al Consejo y a la Comisión el desarrollo de métodos concretos para mejorar la lucha contra el fraude fiscal, teniendo en cuenta la participación de terceros países. En abril, el Parlamento Europeo adoptó una resolución reiterando esta necesidad.

La Comisión otorgó su primera respuesta el 27 de junio, exponiendo una idea general de medidas destinadas a mejorar el cumplimiento tributario de los contribuyentes mediante el uso de mecanismos ya existentes. Oportunamente, este comunicado también señaló los ámbitos en los que sería pertinente una mayor coordinación legislativa de los Estados miembro, pues consideraba que las consecuencias producto de la evasión fiscal desbordan la dimensión nacional, ya que todo país puede verse afectado por la pérdida de valor producido consecuencia del fraude en beneficio de normas tributarias aportadas por otros países⁹.

Con tal motivo, el comunicado anunciaba la preparación de un plan de acción con 34 medidas a corto, medio y largo plazo, para reforzar la cooperación administrativa y, en particular, apoyar los estados miembros a los que se habían dirigido recomendaciones específicas sobre la necesidad de reforzar la recaudación de impuestos en el ejercicio del Semestre Europeo de 2012. Este plan fue aprobado el 6 de diciembre del mismo año y transmitido mediante una comunicación al Parlamento Europeo y al Consejo.

Entre las medidas mencionadas en esos 34 puntos, se encuentra la idea de desarrollo de disposiciones contra las prácticas abusivas en la legislación de la UE. Este punto es el

⁹ La OCDE estima una pérdida de ingresos mundial entre el 4 y el 10% del total derivado del impuesto de sociedades.

que posteriormente derivó en las dos directivas que venimos a tratar, empezando por la 2016/1164, denominada ATAD por su nombre en inglés, “Anti Tax Avoidance Directive”.

Dicha Directiva fue aprobada el 12 de julio de 2016, y se publicó en el DOUE el 19 de julio, entrando en vigor la directiva 20 días después, el 8 de agosto de 2016. Como punto característico a resaltar de esta norma, aparte de las medidas recogidas que desarrollaremos en el siguiente epígrafe, cabe resaltar lo referente al ámbito de aplicación; se prevé su aplicación *“a todos los contribuyentes sujetos al impuesto sobre sociedades en uno o varios Estados miembros”*. Serán por lo tanto contribuyentes todas las entidades y establecimientos permanentes incluidos en el ámbito subjetivo de aplicación de la Directiva, siendo estos:

- Contribuyentes sujetos al impuesto sobre sociedades en cada Estado miembro.
- Establecimientos permanentes de entidades residentes en un Estado tercero, cuyos beneficios estén sujetos a imposición en el Estado miembro que estén constituidos.
- Establecimientos permanentes de entidades residentes en un Estado miembro, cuyos beneficios estén sujetos a imposición en el Estado miembro donde están constituidos.
- Contribuyentes sujetos al impuesto sobre sociedades, pero exentos. (En este caso el efecto de la imputación será lógicamente nulo, dada la existencia de exención).

En definitiva, la directiva cubre todo contribuyente sujeto al Impuesto sobre Sociedades en un Estado miembro, incluyendo a su vez las filiales de empresas con sede en terceros países.

2. MEDIDAS RECOGIDAS EN ESTA DIRECTIVA

Con esta directiva, la Comisión tuvo por objetivo establecer normas contra aquellas prácticas de elusión fiscal que demostraban incidir directamente en el funcionamiento del mercado interior, abordando situaciones en las que los grupos empresariales aprovechan disparidades entre diferentes sistemas tributarios de los Estados para disminuir sus obligaciones fiscales.

Citando al autor SANZ GADEA, podemos afirmar que la Directiva 2016/1164 concreta los siguientes objetivos “ *evitar el desplazamiento irregular de beneficios entre entidades del mismo grupo multinacional, en línea con lo establecido en el proyecto BEPS; garantizar que eses objetivo se lleve a cabo de manera que no surjan perturbaciones derivadas de implemencaciones heterogéneas; procurar que se corrijan los eventuales supuestos de doble imposición; y salvaguardar la aplicación del principio de libre competencia* ”.¹⁰

Para ello, procederemos a continuación a una presentación de las medidas incorporadas por la directiva.

2.1 Norma relativa a la limitación de los intereses

En relación con la limitación de intereses, es la primera medida que se nombra en la Directiva objeto de estudio, en concreto, en su artículo 4. El cual indica que “*los costes de endeudamiento excedentarios serán deducibles en el período fiscal en que se sufraguen únicamente hasta el 30 % de los beneficios del contribuyente antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones*”¹¹. Esto será de aplicación salvo excepciones recogidas en el apartado tres del artículo 4, el cual establece que se podrá otorgar al contribuyente el derecho a:

- a- Deducir los costes del endeudamiento excedentarios hasta 300.000€.
- b- Deducir íntegramente los costes del endeudamiento excedentarios si el contribuyente es una entidad aislada.

Esta medida tiene como objetivo evitar la erosión de las bases imponibles del mercado interior y el traslado de beneficios fuera del mismo, en concreto, desincentivando el pago de intereses excesivos, limitando la deducibilidad de los costes de endeudamiento excedentarios del contribuyente.

Como curiosidad ÁLVAREZ BARBEITO nos señala que “*este mecanismo ya lo incorporó España (art 16 de la LIS), siguiendo el modelo alemán del 2008*”.¹²

¹⁰ SANZ GADEA, E “ La directiva antiabuso (I)” *Revista de Contabilidad y Tributación* núm 403, 2016, pág 77.

¹¹ EBITDA – debido a sus siglas en inglés.

¹² ÁLVAREZ BERBEITO, P, “Paquete de medidas de la Comisión Europea para la lucha contra la evasión fiscal”, *Acebo & Pombo*, 2016.

2.2 Imposición de salida

La imposición de salida se encuentra recogida en el artículo 5, en esta medida se refiere una serie de supuestos, en los que: *“un contribuyente será gravado por un importe igual al valor de mercado de los activos trasladados, en el momento de la salida de los activos, una vez deducido el valor de estos últimos a efectos fiscales”*, es decir, prevé la imposición de un gravamen sobre el valor de mercado de activos transferido al exterior en circunstancias concretas.

Una curiosidad de esta medida es que, si se aprecia y demuestra la posibilidad de riesgo de impago, se podrá exigir la constitución de una garantía como condición para el aplazamiento del pago, llegando incluso a interrumpirse el aplazamiento y exigirse el tributo debido en los casos expresamente contemplados y recogidos en el apartado 4 del citado precepto.

En aplicación de la idea de justicia tributaria, en este artículo también se expone que, en el caso de sucesos de doble imposición, el contribuyente podrá beneficiarse de la deducción pertinente según el caso.

De nuevo, ÁLVAREZ BARBEITO pone de relieve que este mecanismo ya se introdujo en España con el Texto Refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades del 2004¹³.

2.3 Norma general contra las prácticas abusivas: Clausula general antielusión

Continuando con la numeración, nos encontramos ahora en el artículo 6 de la ATAD, y en este apartado se expone una medida destinada a prevenir que se tenga en cuenta ningún mecanismo falseado con el objetivo de desvirtuar la finalidad de la normativa. La norma considera que se denominarán falseados aquellos mecanismos que no se hayan establecido por razones comerciales validas que reflejen la realidad económica, motivos económicos válidos estipulados en nuestra legislación. Esto permite que, de sospechar que un acuerdo comercial se ha formalizado íntegramente en base a motivos fiscales, dicho acuerdo será ignorado denegando la aplicación de los beneficios fiscales pretendidos con la operación.

¹³ ÁLVAREZ BARBEITO, P, “Paquete de medidas...” cit p.16.

La cláusula que venimos tratando se delimitará teniendo en cuenta cuatro consideraciones básicas:

- El ámbito normativo de referencia, es decir, la fiscalidad directa.
- La finalidad que pretende al tratarse de una cláusula antiabuso de carácter general.
- El carácter o vincularidad de la norma.
- Una peculiar relación entre ordenamiento, al ser una norma comunitaria que pretende impactar la regulación de los Estados miembros, por lo que la doctrina del Tribunal de la UE cobra importancia.

“La polémica”, como pone de manifiesto SÁNCHEZ HUETE¹⁴, “será delimitar y encajar en tal contexto, ya de por sí polémico de la elusión, el novedoso término de “falseado”, y concluye “Falseado se ha de relacionar con alterar o adulterar el significado de las operaciones realizadas”.

2.4 Norma relativa a las sociedades extranjeras controladas

Las medidas sobre las sociedades extranjera se desarrollan a lo largo de los artículos 7 y 8 de la ATAD. En concreto, se expone una norma según la cual el estado miembro de un contribuyente considerará como sociedad extranjera a una entidad o establecimiento permanente cuyos beneficios no estén sometidos a imposición o exentos de imposición en dicho estado, mientras se cumplan dos condiciones conjuntamente:

- 1- En caso de entidad, el contribuyente- solo o junto empresas asociadas- deberá poseer una participación directa o indirecta superior al 50% en los derechos de voto, del capital, o de la expectativa de beneficios.
- 2- El impuesto sobre sociedades efectivamente pagado deberá ser menor que la diferencia entre el impuesto sobre sociedades que se habría aplicado en el Estado miembro del contribuyente.

Decir también que solo se transparentarán determinadas rentas denominadas “pasivas”, así como rentas no distribuidas por la “sociedad extranjera” de mecanismos falseados cuyo principal objetivo fuera conseguir una ventaja fiscal.

¹⁴ SÁNCHEZ HUETE, M, “ El riesgo del abuso normativo...” cit p. 12.

2.5 Normas anti- híbridas

En lo que atañe a las normas anti- híbridas, cabe señalar que las asimetrías híbridas son situaciones entre un Estado miembro y una empresa asociada de otro estado miembro, o un mecanismo estructurado entre participantes de distintos miembros, en los que el resultado es atribuible a diferencias en la calificación jurídica, pudiendo producir a efectos tributarios:

- a- Una doble deducción
- b- Una deducción de un pago en el estado en el que tiene su origen el pago sin la correspondiente inclusión del otro estado. Denominado “deducción sin inclusión”.

Las repuestas que da la ATAD a estos sucesos en su artículo 9 son las siguientes:

- Para los casos de doble deducción, determina que los gastos serán deducibles exclusivamente en el Estado en el que se haya originado el pago correspondiente.
- Consecuentemente, en los casos de deducción sin inclusión en la base imponible del Estado de destino, el Estado de origen no permitirán la deducción fiscal del gasto.

2.6 La cláusula *switch- over*

Esta cláusula de inversión se incluyó en la propuesta de la directiva, pero no llegó a aceptarse en su versión final. Artículos como el de VINUESA MAGNET y FABO LANDA denotan la opinión pública ante la propuesta al nombrar su análisis con el título “*La switch- over o cómo retroceder veinte años en materia de fiscalidad internacional*”¹⁵.

Dicha figura, suponía un impacto relevante, puesto que modificaba el sistema de eliminación de la doble imposición de las rentas de fuente extranjera introduciendo una limitación a las posibles exenciones previstas por ley. La modificación consistía en que las posibles exenciones no serían aplicables en situaciones donde el tipo nominal del impuesto sobre sociedades en el Estado de localización de la filial o del establecimiento, no alcanzara un mínimo del 40% del tipo del Estado donde se situara la matriz. En caso

¹⁵ VINUESA MAGNET, J y FABO LANDA, S, “*La switch- over clause propuesta por la Comisión Europea o cómo retroceder veinte años en materia de fiscalidad internacional*”, 2016.

de no poder aplicarse la exención, se aplicaría la imputación y deducción del impuesto soportado, dando lugar a una deducción por doble imposición internacional y sin tenerse en cuenta posibles convenios de aplicación.

Fue sobre todo este punto, desmerecer el gran número de convenios para evitar la doble imposición internacional, junto con el desacuerdo de las partes, pues según afirma CALVO VÉRGEZ *“la falta de consenso existente entre los Estados miembros, argumentando varios de ellos que la misma no se hallaba exigida por el Plan BEPS y que, además, no era necesaria para lograr los fines de la Directiva¹⁶”* las razones de que la cláusula fuera relegada finalmente.

3. LA TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL A LA LUZ DE LA DIRECTIVA UE 2016/2264

A continuación, vamos a hacer referencia a la Directiva UE 2016/1164, fijando nuestra atención en su relación con otra medida importante a nivel internacional en este campo de la antielusión fiscal: la transparencia fiscal internacional¹⁷.

Con este nombre se denomina a un régimen especial de imputación de rentas a los sujetos pasivos de los dos principales impuestos personales: IRPF e IS. En palabras de JOSÉ NIETO y VILLAVERDE, *“este régimen constituye una reacción del legislador a determinadas conductas que generaban una exoneración o diferimiento de la carga tributaria incidente en determinadas rentas pasivas... a través de sociedades residentes en territorios de baja tributación”*¹⁸.

Como bien es sabido, la TFI tiene como principal función la protección del principio de renta mundial, y así lo manifiesta en tres aspectos:

- Promover la equidad del sistema tributario.

¹⁶ CALVO VÉRGEZ, J, *“La aprobación de la Directiva (UE) 2017/952, por la que se modifica la Directiva antielusión fiscal, y su proyección sobre los llamados mecanismos híbridos”*, editorial Aranzadi, 2019.

¹⁷ IGNACIO CRUZ PADIAL, JUAN JOSÉ HIJONOSO TORRALBO Y GUILLERMO SANCHEZ, *“Cuestiones actuales de planificación fiscal internacional”*, Atelier libros jurídicos, Barcelona, 2019, pp 73-91.

¹⁸ JOSÉ NIETO, JUAN y VILLAVERDE, M.ª B, *“La transparencia fiscal internacional. Concepto y presupuestos de aplicación”*, Editorial Edersa, Santiago de Compostela, 2017, pp 39-116.

- Evitar la percepción de injusticia que se obtendría si la tributación reducida estuviera sólo al alcance de aquellos con capacidad para invertir en el extranjero
- Eliminar la no neutralidad fiscal entre inversión interior y exterior, gravando igual a la renta interna y externa.¹⁹

De esto modo, la TFI entró a formar parte de nuestra normativa tributaria con la entrada en vigor de la Ley 42/1994 de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social. Este régimen constituyó una novedad y siguió evolucionando en nuestra legislación interna con la ley 43/1995 del impuesto sobre Sociedades, y la Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En relación con el ámbito comunitario, se aprecia que la TFI ha conseguido cierta armonización gracias a la laxitud con la que se han tipificado las rentas afectadas por estas medidas. En primer lugar, la ATAD prevé su aplicación a todos los contribuyentes sujetos al impuesto sobre sociedades en uno o varios Estados miembro. Por ello, las entidades exentas también entran en su ámbito de aplicación, mientras que las entidades sujetas a un régimen de transparencia fiscal interno quedan excluidas. En conclusión, podemos decir que la ATAD se aplica a todos los sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades, salvo a las entidades que tributen en el régimen especial de agrupaciones de interés económico, y las uniones temporales de empresas, en cuanto en ambas proceda la aplicación del régimen de transparencia fiscal interna, al igual que, en relación con las entidades en régimen de atribución de rentas.

Este nivel de protección mínima se relaciona especialmente con la imposición sobre beneficios que de manera distinta se encuentra en los Estados miembros, el ATAD, igual que la TFI no es un mecanismo para alcanzar una armonización plena de las materias reguladas, sino uno de carácter mínimo.

¹⁹ IGNACIO CRUZ PADIAL, JUAN JOSÉ HIJONOSO TORRALBO Y GUILLERMO SANCHEZ, “*Cuestiones actuales...*”, cit, p19.

4. RELACIÓN CON EL BEPS

El plan BEPS debe su nombre a las siglas en inglés “*Base, Erosión and Profit Shifting*”, y tal y como estas indican, es un plan de acción contra la erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Dicho plan se publicó en julio de 2013 y está constituido por 15 acciones propuestas por la OCDE²⁰, diagnosticando los principales problemas a resolver en el ámbito de las BEPS. En concreto y en palabras de CALDERÓN CARRERO “*cabe señalar cómo el proyecto BEPS insta nuevas dinámicas globales de coordinación fiscal y de cooperación entre Administraciones tributarias frente a los esquemas de planificación fiscal agresiva*”²¹.

La directiva ATAD que venimos tratando en este trabajo, implicó la incorporación en la UE de tres de las medidas anti- abuso relativas al Impuesto de Sociedades que derivan de este diagnóstico, hablamos concretamente de las acciones dos, cuatro y cinco:

- Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.
- Limpiar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.
- Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.

Sin embargo, en el mismo ECOFIN de julio de 2016 en el que se aprobó la referida directiva, se puso de manifiesto un contraste entre el artículo 9 de la ATAD, referente a las asimetrías híbridas, y el documento final de la Acción 2 sobre este punto, con un comunicado que contaba con 450 páginas. Por ello, los Estados miembros solicitaron a la Comisión Europea que presentase una nueva propuesta legislativa sobre este asunto, y que de verdad pudiera llegar a ser tan eficaz como las medidas propuestas por el citado documento de Acción. Ese fue el origen de la segunda directiva que procederemos a estudiar en el siguiente epígrafe: la Directiva 2017/952. En expresión de GARRIGUES “*en puridad, una modificación de la Directiva 2016/1164*”²².

²⁰ Para más detalle, consultar Anexo 1.

²¹ CALDERÓN CARRERO, JM, “*La transformación del marco fiscal internacional como consecuencia del Proyecto OCDE/ G20 BEPS Transferencia*”, Aranzadi, 2017.

²² GARRIGES – fruto resultado de un trabajo colectivo- “Plan de acción BEPS: Una reflexión obligada”, junio 2017.

IV. ANÁLISIS DE LA DIRECTIVA (UE) 2017/952, POR LA QUE SE MODIFICA LA DIRECTIVA ANTIELUSIÓN FISCAL, Y SU PROYECCIÓN SOBRE LOS MECANISMOS HÍBRIDOS

1. CONTEXTO

El ECOFIN adoptó formalmente, y a fecha de 12 de julio de 2016, la Directiva ATAD, que entraría en vigor a los veinte días posteriores de su publicación en el DOUE. Con todo, esta directiva no satisfacía los propósitos de las partes en su artículo 9, referente a los mecanismos sobre las asimetrías híbridas. En concreto, esta discrepancia se debía a que la perspectiva optada por la Directiva (UE) 2016/1164 solo abarcaba las asimetrías derivadas de la interacción entre los regímenes derivados de la interacción del impuesto sobre sociedades de los Estados miembros, siendo necesaria *“una propuesta sobre asimetrías híbridas que impliquen a terceros países, con el fin de establecer unas normas coherentes y no menos eficaces que las normas recomendadas por el informe sobre la acción 2 del proyecto BEPS de la OCDE, con objeto de llegar a un acuerdo antes del término del 2016”*²³.

Por ello, el 26 de octubre, la Comisión Europea presentó una propuesta que alcanzó un amplio acuerdo con el objetivo de modificar la citada Directiva. El 6 de diciembre los ministros convinieron en un documento al que solo restaban por resolver dos cuestiones: Qué normas permitirán a los Estados miembros aplicar excepciones limitadas; y, la fecha de incorporación al Derecho nacional.

El 21 de febrero, el Consejo adoptó como fecha de aplicación de esta modificación el 1 de enero de 2020, permitiendo a los Estados miembros incorporar la Directiva a sus disposiciones legales y reglamentarias nacionales hasta el 31 de diciembre de 2019. Si bien, la versión definitiva se adoptó por el Consejo el 29 de mayo de 2017.

Así surgió la segunda directiva clave en el tema de la antielusión fiscal, que no deja de ser una modificación de su predecesora y por ello cuenta con el apodo ATAD 2.

²³ Extracto de la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva de la (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países.

2. ESTRUCTURA Y PROYECCIÓN SOBRE LOS MECANISMOS HÍBRIDOS

2.1 Presentación y estructura

Tal y como hemos mencionado en el apartado anterior, la ATAD sólo abarcaba las asimetrías derivadas de la interacción entre los regímenes del Impuesto sobre Sociedades de los Estados miembros, a pesar de que las recomendaciones del Código de Conducta de la Unión Europea (informe al Consejo 16553/14, FISC 225) del 11 de diciembre de 2014 “*advierten que los desajustes híbridos que involucran terceros Estados pueden, a raíz de las transacciones transfronterizas, actuar a las estructuras y prácticas existentes en el ámbito de la Unión.*”²⁴. Por ello, se hizo necesario ampliar este alcance incluyendo terceros países. De lo contrario, grandes multinacionales podrían seguir explotando las diferencias entre jurisdicciones fiscales a fin de reducir su pago fiscal, o pudiendo deducir en dos países distintos cuando una sociedad no pertenece a la UE.

Cabe señalar que la Directiva 2017/952 se estructura en cuatro artículos. El primero, modifica a su predecesora (ATAD 1), otorgando una nueva redacción a una serie de artículos, mientras que el segundo artículo de la Directiva tiene por objetivo regular los aspectos temporales de la transposición y aplicación de las normas anti- híbridos. Los artículos 3 y 4 se limitan a determinar el ámbito temporal y subjetivo de la Directiva, expresando que la presente entrará en vigor a los veinte días de su publicación en el DOUE y serán destinatarios de la misma todos los Estados miembros.

2.2 Listado de artículos modificados

Resulta oportuno recalcar que la Directiva ATAD no pretende “*alterar las características del sistema fiscal de una jurisdicción, sino únicamente afrontar las asimetrías derivadas de normas fiscales discrepantes entre dos o varias jurisdicciones*”²⁵.

²⁴ DIMITROVA, S, “La propuesta de Directiva Anti BEPS de la Comisión Europea”, *Newsletter, EU Law and taxation*, 2016.

²⁵ Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países (COM/2016)687 final), Exposición de motivos.

A tal fin, la primera modificación que incorpora el artículo 1, fue ampliar el ámbito de aplicación de la ley añadiendo el apartado 2 como sigue: *“El artículo 9 bis también se aplicará a todas las entidades que sean tratadas como transparentes a efectos tributarios por un Estado miembro”*²⁶.

Posteriormente, la directiva también modifica el artículo 2.4, precepto que regula el cómputo del porcentaje de control en cuanto a la definición de empresa asociada, por el cual ahora se considera que ostentan relación de asociación con el contribuyente aquellas personas físicas o entidades que participen directa o indirectamente en al menos 50% de los derechos de voto, propiedad del capital o beneficios del contribuyente²⁷. A estos efectos se determinan los siguientes puntos:

- a. La persona que actúe conjuntamente con otra respecto de los derechos de voto o la propiedad del capital de una entidad será tratada como el titular de una participación en relación con todos los derechos de voto o la propiedad del capital de dicha entidad que sean propiedad de la otra persona;
- b. Se entenderá asimismo por *“empresa asociada”* una entidad que forme parte del mismo grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera que el contribuyente, en cuya gestión el contribuyente tenga una influencia significativa o que tenga una influencia significativa en la gestión del contribuyente.

También cabe resaltar la modificación del artículo 11, al que se incorpora el apartado 5 bis, relativo a la transposición de la directiva por parte de los estados, cita lo siguiente: *«No obstante lo dispuesto en el apartado 1, los Estados miembros adoptarán y publicarán, a más tardar para el 31 de diciembre de 2019, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 9. Comunicarán inmediatamente a la Comisión el texto de dichas disposiciones.»* De este artículo podemos discernir la urgencia con la que se pretendían incorporar las nuevas medidas tomadas.

Otra modificación incorporada en este artículo 1 que venimos analizando, fue la nueva redacción dada al artículo 2.9, incorporando los actuales apartados 10 y 11 al artículo 9.

²⁶ Recordemos que el artículo 9 era el referido a las asimetrías híbridas.

²⁷ Anteriormente el requisito era del 25%.

2.3 Proyección sobre los mecanismos híbridos

La mencionada modificación del artículo 9 es la que más nos atañe en este punto, pues recordemos que el artículo 9 de ATAD 1 era el relativo a las asimetrías híbridas.

Comienza con una nueva redacción de asimetría híbrida según la cual este término se aplicará a *“una situación en la que esté implicado un contribuyente o, con respecto al artículo 9 apartado 3, una entidad cuando...”* momento en el que realiza una importante enumeración de situaciones²⁸.

El objetivo de este listado es sin duda poder abarcar toda la complejidad del asunto incluyendo la relación con terceros países.

A esto se suma la dificultad añadida de una falta de definición unánime sobre el término “entidad híbrida”. La definición otorgada por la directiva establece que se entenderá como entidad híbrida *“toda entidad o mecanismo que sean considerados entidades imponibles en virtud de la legislación de una jurisdicción y cuyas rentas o gastos se consideren rentas o gastos de otro u otros sujetos en virtud de la legislación de otra jurisdicción”*, a esto podemos añadir lo señalado por la OCDE en la Acción 2 del Plan BEPS: *“los mecanismos híbridos basados en entidades son aquellos que explotan las diferencias entre la transparencia y opacidad de una entidad a efectos fiscales”*, pudiendo ser estas explotaciones variadas y las diferencias confusas. Reiterando la necesidad de la directiva de acotar tan variadas situaciones.

Otra definición importante que aporta esta nueva directiva en cuanto al ámbito de las asimetrías híbridas, es el término de “mecanismo estructurado”, siendo este el *“mecanismo que implique una asimetría híbrida en la que la asimetría en resultados se tarifique en las condiciones del mecanismo o mecanismo diseñado para producir un resultado de asimetría híbrida, a menos que el contribuyente o una empresa asociada no pudiera haber esperado razonablemente conocer la asimetría híbrida y no compartiera el valor de la ventaja fiscal resultante de la asimetría híbrida”*.

El objetivo de esta definición y su incorporación en ATAD 2, fue asegurar que las empresas no hicieran uso de disparidades en caso de acuerdos con países no europeos. Citando a CALVO VÉRGEZ, la Directiva *“aborda situaciones en las que los grupos*

²⁸ Véase el Anexo 2

empresariales aprovechan las disparidades entre los diferentes sistemas tributarios nacionales para reducir sus obligaciones fiscales generales”²⁹.

A continuación, para poder analizar de forma más sistemática el impacto de la Directiva que venimos tratando, vamos a presentar y analizar sus efectos en siete supuestos diferentes: asimetría de instrumentos financieros híbridos, supuestos de deducción sin inclusión, asimetría de entidades híbridas, transferencias híbridas, asimetrías importadas, asimetrías híbridas especiales o invertidas, y, por fin, asimetrías vinculadas a la residencia fiscal.

a) Asimetría de instrumentos financieros híbridos

Estas asimetrías se recogen en el art 2.9.a de ATAD 2, y se denominan así a aquellas en las que intervienen dos elementos: el instrumento financiero y la diferencia de calificación.

Citando a CALVO VÉRGEZ³⁰ *“con carácter general en una asimetría híbrida se requiere la concurrencia de una relación de asociación o de un mecanismo estructurado”*, y, en concreto, en este tipo de asimetría de instrumentos financieros híbridos, tiene lugar la presencia del mecanismo estructurado. Este mecanismo se define en la misma Directiva, concretamente en el art 2.11 como *“mecanismo que implique una asimetría híbrida en la que la asimetría en resultados se tarifique en las condiciones del mecanismo o mecanismo diseñado para producir un resultado de asimetría híbrida, a menos que el contribuyente o una empresa asociada no pudiera haber esperado razonablemente conocer la asimetría híbrida y no compartiera el valor de la ventaja fiscal resultante de la asimetría híbrida.”* El citado artículo viene a decir que se entenderá como mecanismo estructurado aquel cuya finalidad fiscal tenga como objetivo producir una asimetría híbrida.

A tenor de la directiva, cuando tenga lugar una asimetría entre dos Estados miembros en los que se pueda aplicar una deducción, esta deducción solo se realizará en el Estado origen del pago. De producirse entre un Estado miembro y un tercer Estado, el primero solo reconocerá la deducción cuando el segundo haya denegado la misma. De este modo,

²⁹ CALVO VÉRGEZ, J “ La aprobación de la Directiva (UE...) Cit, p. 21.

³⁰ CALVO VÉRGEZ, J “ La aprobación de la Directiva (UE...) Cit, p. 21

se excluirá la doble deducción en aquellas ocasiones en las que un mismo gasto incluido en dos jurisdicciones fiscales exceda de las rentas atribuibles a la entidad híbrida de dichas jurisdicciones.

b) Asimetría de entidades híbridas

La asimetría de entidades híbridas (art 2.9g) tiene lugar cuando una entidad es considerada transparente en la que es residente, y pleno contribuyente en una segunda jurisdicción en la que interacciona. Es una situación que posibilita la aplicación de una doble deducción, una deducción sin inclusión o deducción sin inclusión inversa.

c) Supuestos de deducción sin inclusión y sin inclusión inversa

Este supuesto se recoge en el art 2.9 letra e de la ATAD 2, y se produce cuando una entidad realiza un pago a otra entidad de la que es dependiente, pero dicho ingreso no tributa. Esto se debe a la jurisdicción fiscal de la entidad dominante, considera transparente la entidad pagadora, de manera que el ingreso queda neutralizado. La situación final resulta en que los intereses no existen, por tanto, no deben tener la consideración ni de gastos ni de ingresos.

Los supuestos de deducción sin inclusión inversa, que se encuentran regulados en el art 2.9 letra b de la Directiva, se producen cuando una entidad se considera transparente en su jurisdicción, pero no en la de su entidad dominante. Esto produce que el ingreso percibido no tribute, deduciéndose el gasto en sede de la entidad pagadera.

Lo esencial es que la entidad en que se genera el gasto deducible sea una entidad vinculada a la entidad híbrida en la que se realiza el pago, de forma tal que dicho pago no es objeto de inclusión ni en la entidad híbrida, ni en la entidad dominante.

Ahora bien, este medio de elusión concreto no está contemplado por la Directiva anti híbridos que estamos tratando.

d) Transferencias híbridas

Esta asimetría fiscal surge cuando los dos ordenamientos implicados difieren a la hora de calificar como cedente o cesionario al titular del pago, con el subyacente riesgo de que se trae de un mecanismo estructurado. La definición la tenemos en el art 2.9 I de la Directiva, como *“cualquier mecanismo relativo a la transferencia de un instrumento financiero*

cuando el rendimiento subyacente del instrumento financiero transferido se considere a efectos fiscales como derivado simultáneamente de más de una de las partes del mecanismo”.

Una de las jurisdicciones califica la transacción en relación con su sustancia económica, considerándolo un préstamo garantizado; mientras, la otra parte califica como venta de un activo con posterior recompra puesto que atiende a la forma del negocio jurídico celebrado.

“Así (pone de ejemplo DE JUAN CASADEVALL) “si el activo subyacente lo constituyen unas acciones, esta última jurisdicción entenderá que el poseedor de la cartera es el beneficiario efectivo de los flujos de renta que genere la cartera y disfrutará de la exención del dividendo y de la plusvalía afluída por la reventa. En cambio, la primera jurisdicción calificará la operación como préstamo garantizado por lo que el coste neto de la operación, incluyendo los dividendos no percibidos, constituirá gasto financiero deducible”³¹. Por tanto, resulta necesario que el pago realizado mediante la transferencia dé lugar a una deducción sin inclusión para el ordenante.

Para esta estructura, la Directiva plantea dos reacciones según surge o no entre Estados miembro de la UE:

- En caso de darse entre EM, el EM del ordenante del pago deberá denegar la aplicación de la deducción.
- De darse con un tercer país, se deberá diferenciar si el ordenante tiene condición de residente en un EM, situación en la que se denegaría el pago. De hallarse su residencia en el tercer país, el EM exigirá al contribuyente que incluya dicho pago en la base imponible, a menos de que dicho país ya haya tratado la situación deduciendo o exigiendo la inclusión del pago como considere pertinente.

e) Asimetrías importadas

Se denominan de esta manera puesto que, pese a ser resultado de una asimetría híbrida habida en países no miembro de la UE, surte efecto en algún EM mediante la utilización de un instrumento no híbrido. Concretamente, se produce porque el pago realizado por

³¹ DE JUAN CASADEVALL, J, “La neutralización de híbridos en la directiva atad 2”, *Revista Quincena Fiscal*, nº15, 2017.

alguna entidad residente en EM, no se incluye como ingreso debido a una asimetría híbrida configurada entre entidades residentes en Estados terceros.

En palabras de DE JUAN CASADEVALL, “*entendemos que se producirá cuando entre la jurisdicción del inversos que carece de reglas antihíbridos y una jurisdicción intermediaria median pagos derivados de un instrumento financiero híbrido, realizándose un nuevo prestado sobre esos fondos, no necesariamente híbrido, en la jurisdicción del pagador que es un Estado miembro*”³².

No hay una solución técnica concreta para afrontar este tipo de situaciones, al ser un problema importado de terceros países la metodología para neutralizarlo se ha enfocado desde la aplicación de las reglas generales de armonización fiscal.

f) Asimetrías híbridas especiales e invertidas

En este apartado procederemos a mencionar una serie de situaciones que no están contempladas en el art 2.9 de ATAD 2, en concreto, vamos a hablar de asimetrías híbridas de establecimiento permanente no computado (art 9.5) y asimetrías híbridas invertidas (art 9 *bis*). Ambos casos tienen como peculiaridad que no producen los efectos típicos de las asimetrías híbridas (doble deducción o deducción sin inclusión). En su lugar, se produce una doble no inclusión.

Con el término “doble no inclusión” se alude al hecho de que el patrimonio que debiera ser hecho imponible del pago tributario, no queda registrado de forma alguna en ninguna de las jurisdicciones implicadas, dificultando en gran medida que se realice el correcto cómputo tributario.

Asimetrías híbridas de establecimiento permanente no computado

Dicha asimetría se origina cuando la jurisdicción fiscal en la que se desarrolla la actividad no considera que dicha actividad dé lugar a un establecimiento permanente, pero la jurisdicción donde la entidad realiza sus actuaciones considera que sí se da, aplicando la

³² DE JUAN CASADAVALL, J, “ *La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal*”, Edición, Aranzadi 2018.

pertinente exención con relación a las rentas. La consecuencia es perentoriamente dañina para la seguridad fiscal general de los países implicados y, en palabras de SANZ GADEA *“no parece razonable que la jurisdicción fiscal donde resida la entidad considere exentas las rentas derivadas de actividades económicas realizadas en el extranjero, a menos de que se acredite la existencia de una tributación en relación con las mismas”*³³.

Para estas situaciones, la Directiva pide que el EM en el que resida la entidad, exija al contribuyente incluir las rentas atribuidas al establecimiento permanente no computado. En caso de que el EM sea la jurisdicción donde se realiza la actividad económica, el ajuste que pretende la directiva dará lugar cuando, mediante tratado de doble imposición, el EM resulte obligado a aplicar una exención a la renta.

Asimetrías híbridas invertidas

Surgen en situaciones en las que una entidad se considera transparente por la jurisdicción fiscal en la que reside, pero contribuyente pleno en la jurisdicción de la entidad superior que la controla. Como consecuencia, las rentas producto de la actividad económica realizada por la entidad transparente, no se ven afectadas por ningún tipo de tributación. Estamos así de nuevo ante un caso de doble no inclusión.

Como medida, el art 9bis de la Directiva, se dirige al EM en el que reside la entidad transparente, indicando que debe hacer tributar dicha entidad. En palabras de CALVO VÉRGEZ *“el mandato establecido obliga, antes que a realizar un ajuste, a sujetar a tributación a una entidad residente en algún Estado miembro afectada por la totalidad de su renta”*³⁴.

g) Asimetrías vinculadas a la residencia fiscal

En estas situaciones también se produce un supuesto de doble deducción del mismo pago gasto o pérdida, puesto que se plantean en supuestos en los que una entidad se considera contribuyente en dos o más jurisdicciones fiscales. Por ello se denominan también *“asimetrías de doble residencia fiscal”* o *“Dual tax resident mismatches”* en inglés.

³³ SANZ GADEA, E “ La Directiva antiabuso (III) Asimetrías híbridas” *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*”, nº145, 2017.

³⁴ CALVO VÉRGEZ, J “ La aprobación de la Directiva (UE...) Cit, p. 21.

El artículo 9 *ter* de ATAD 2, faculta al EM del contribuyente a denegar la deducción si la otra jurisdicción afectada permite que la deducción duplicada sea compensada mediante rentas que no sean de doble inclusión. En consecuencia, cuando las dos jurisdicciones afectadas sean parte de la UE, se deberá denegar la deducción al EM cuyo contribuyente no pueda considerarse residente a tenor del tratado de doble imposición existente entre esos Estados miembros.

Como curiosidad, podemos resaltar y así ratifica DE JUAN CASADAVELL, que esta medida de armonización impuestas por ATAD 2, se aparta del camino que en un principio pareció indicar el plan BEPS, puesto que este *“proponía una regla conjunta en las jurisdicciones implicadas consistente en negar la deducción en los dos Estados de residencia de la filial en la medida en que excedan de los ingresos fiscales computables en ambas jurisdicciones”*³⁵.

³⁵ DE JUAN CASADAVELL, J, “La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal”, Aranzadi, 2018.

V. TRASPOSICIÓN DE LAS DIRECTIVAS E IMPACTO EN EL LIS

1. ESTADO DE TRASPOSICIÓN DE LAS DIRECTIVAS EUROPEAS 2016/1164 Y 2017/952

Siendo que ya estamos casi llegando al fin del análisis de estas directivas, es de vital importancia aclarar y conocer a partir de qué fecha concreta entrarán estas medidas en vigor en el territorio nacional.

Respecto a la Directiva ATAD 1, en un principio se preveía un periodo de trasposición de dos años, empezando a contar a fecha de 25 de junio de 2018, por lo que en un principio España hubiera incumplido su deber de trasposición, sin embargo España obtuvo una prórroga, alargando el plazo de trasposición hasta el 1 de Enero de 2024, evitando así como decía POZA CID *“el incumplimiento de los compromisos asumidos por España no solo en la Unión Europea, sino también en BEPS, de cuyo proyecto España ha sido uno de los países impulsores”*³⁶. La concesión de esta prórroga se debe a que España, junto otros países como Francia, Eslovaquia y Eslovenia, ya cuenta en su ordenamiento propio con medidas domésticas equivalente a la regla sobre la limitación a la deducibilidad del gasto financiero (art 4 ATAD), por lo que la Comisión Europea reconoció una posibilidad de prórroga a estos EM para facilitar la labor de adaptación de esta regla doméstica a la recogida en la directiva, siendo Francia el único país que no hizo uso de esta facultad.

En cuanto a su compañera, la Directiva ATAD 2, esta tampoco se ha traspuesto todavía, si bien la incorporación de las normas anti- híbridos respecto a terceros países recogidas en esta Directiva, deberán ser incorporadas a los Ordenamiento nacionales a partir del 1 de enero de 2022.

El estado de ambas trasposiciones se dio a conocer a fecha de 7 de julio de 2020 en el periódico *El economista*, que presentó un artículo bajo el título “España sigue sin transponer 28 Directivas europeas con plazo agotado”. Las Directivas protagonistas de este TFG, no se encuentran entre esas 28 enumeradas, ya que España aún cuenta con

³⁶ POZA CID, ROBERTA y MONREAL ALBERTO, *“Estas son las últimas medidas tributarias que llegan de la UE (y cuáles siguen pendientes), Periscopio fiscal y legal PWC* febrero 2020.

tiempo para realizar la adaptación a la normativa nacional. Pero, junto a esas 28 se presenta un documento en el cual se enumeran también las 51 Directivas pendientes de transponer con plazo de transposición NO vencido, entre las cuales sí encontramos las Directivas que venimos tratando, y se califican ambas como “norma en elaboración”:

→	(UE) 2016/1164	por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior	Norma en elaboración
→	(UE) 2017/0853	por la que se modifica la Directiva 91/477/CEE del Consejo sobre el control de la adquisición y tenencia de armas	Norma en elaboración

2. ANÁLISIS DEL POSIBLE IMPACTO EN EL LIS

En este epígrafe, pasaremos a un enfoque más nacional para analizar el impacto que van a tener las Directivas europeas trabajadas hasta ahora en nuestra legislación, en concreto, en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el Reglamento del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015.

El uso del futuro “*van a tener*”, se debe a que nuestro ordenamiento aún no ha procedido a la trasposición de las Directivas 2016/1164 y 2017/952, tal y como hemos comentado en el apartado anterior. Con todo, algunas de las medidas propuestas por las Directivas ya se encuentran tratadas en mayor o menor medidas en nuestra normativa, por lo que procederemos a enumerar esas normas que seguramente, de una manera u otra, se verán modificadas en un futuro.

En primer lugar, procede mencionar el artículo 16 LIS. Este es el que permitió adoptar una prórroga y alargar el tiempo de transposición de la Directiva, ya que recoge un nivel mínimo de protección de limitación de los intereses (art 4 ATAD) poniendo como regla un mínimo deducible de un millón de euros. En palabras de ALBI “*una transposición*

adecuada de la directiva”³⁷. Aunque desde luego se tiene constancia de una posible mejora que se adecúe más a lo impuesto por la Directiva.

Otra norma ya existente en la normativa española se encuentra en el artículo 19 LIS, referente a *“Cambios de residencia, operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales y cantidades sujetas a retención. Reglas especiales*. En este precepto, se recoge una medida anti- abuso que puede llegar a considerarse análogo a la imposición de salida o *“exit tax”* dispuesta en el artículo 5 de la Directiva. Eso sí, la norma española tiene menor alcance, por lo que el LIS tendrá que verse modificado sin falta en cuanto a esto se refiere.

Por último, en el LIS también se regula contenido respecto a la transparencia fiscal internacional, punto tratado en los artículos 7 y 8 de la Directiva ATAD. Según la normativa nacional (art 100 LIS) se establece un umbral de control igual o superior al 75% de impuesto extranjero no satisfecho, frente al 50% impuesto por la Directiva. Por tanto, podemos prever modificaciones en este artículo, incluyendo una ampliación de su ámbito de actuación, siendo que ALBI³⁸ estima que *“debería incorporar rentas del arrendamiento financiero, de actividades de seguros, bancarias u otras financieras, suprimir normas que permiten la exclusión de determinados dividendos e intereses y, quizá, las rentas de operaciones vinculadas”*.

En materia anti- híbridos, nuestra normativa nacional también cuenta con ciertas medidas propias, que se deberán ajustar a la Directiva Europea ATAD 2. Podemos poner en relación con este tema el artículo 15 LIS, dedicado a los gastos no deducibles. En concreto, la letra J representa una norma anti-híbridos bastante general, ya que establece la no deducibilidad de cualquier gasto, y no solo de los financieros, pues se expresa en relación con *“los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen inferior al 10 %”*.

³⁷ ALBI, EMILIO, “Criterios para una reforma del Impuesto sobre Sociedades” (IS), *Fedea Policy Papers*, 2017.

³⁸ ALBI, EMILIO, “Criterios para una reforma...” Cit pag 36.

En normativa anti- híbridos, la LIS también contempla los casos de Doble deducción en los artículos 13.2b y normas relativas a la evitación de la doble imposición internacional, como el artículo 21.1.b.

Por último, también podemos hacer una mención de los Establecimientos Permanentes mencionados en el art 22 LIS, de cuyo enunciado se dispone que las rentas positivas de estos EP quedan exentas en España. También cabe la posibilidad de que atraigan la deducción del art 31, destinado a evitar la doble imposición jurídica. En caso de que debamos integrar las rentas negativas de un EP (por caso de transmisión, o cese de actividad), será de aplicación lo dispuesto en los artículos 21 y 32 apartados 6 y 7, y las rentas deducibles quedarán minoradas en el importe de las rentas positivas netas que hayan tenido derecho a la exención o a la deducción.

VI. CONCLUSIONES

Una vez desarrollado este trabajo, puedo confirmar mi suposición inicial respecto a la complejidad del problema del fraude fiscal en la esfera tanto europea como española.

Más allá de las discusiones doctrinales sobre su terminología, el fraude y la evasión fiscal son todo un reto normativo por el importante impacto que representan en nuestra economía. Ya sea en Europa o en España, hemos podido comprobar con la evolución de este documento, la existencia de un problema que alcanza cifras exorbitantes, con su correspondiente repercusión en las arcas públicas del Estado y por ende, en la capacidad del mismo para actuar como un Estado del Bienestar para todos los ciudadanos.

El fraude a la Hacienda Pública causa un perjuicio general que, si bien parece imposible acotar completamente, sí resulta imprescindible conseguir controlar de la mejor manera. Por ello la actuación conjunta de los Estados de la UE para reformular medidas en este asunto no era solo recomendable, sino altamente necesaria. Únicamente mediante la cooperación entre Estados se puede proteger un interés tan colectivo e interrelacionado como resulta ser la tributación fiscal en el globalizado mundo en el que nos encontramos hoy en día. Pero, aun habiendo muestras de esa necesaria cooperación, el desarrollo de este TFG también me ha demostrado lo complejo que puede ser regularizar las normas de un número tan grande de estados, aunque sea teniendo por meta un objetivo común.

Las Directivas ATAD y ATAD 2, espina dorsal de toda esta presentación, recogen un gran número de medidas que, esperemos, alcancen su objetivo de homogeneizar la situación y facilitar la tributación fiscal de los países en toda cuestión internacional. Dado que es en las relaciones de ámbito internacional dónde más situaciones controvertidas (y comprometidas hacia la Hacienda Pública) pueden surgir.

A modo de ejemplo, cabe destacar la elevada cantidad que actualmente está establecida en España para la consideración de fraude fiscal, fijada en un valor de más de 120.000€, frente a la Hacienda de la Unión que determina que bastará con que la cuantía exceda de 50.000€ para considerar la situación de fraude fiscal.

Es de prever que, la trasposición de las citadas Directivas incluirá también que las cuantías defraudadas superiores a 50.000€ sean consideradas fraude fiscal.

Dado que nos encontramos en las conclusiones, correspondería en este apartado realizar un resumen del impacto y eficacia que han tenido las medidas presentadas, pero como su

trasposición no será total y efectiva en España y gran parte de Europa hasta 2024, como hemos comentado en el epígrafe referido a este punto, me resulta imposible analizar y demostrar empíricamente la eficacia de estas medidas. Sin embargo, dada la comparación que hemos realizado con el LIS y el gran número de medidas que podíamos poner en común, puedo poner de relieve, con una cierta seguridad que, una normalización a nivel internacional de ciertas reglas que tenían su eficacia a nivel nacional, será efectiva si se lleva a cabo su correcta aplicación y cooperación entre Estados.

VII. BIBLIOGRAFÍA Y REFERENCIAS

- ALBI IBÁÑEZ, E, “Criterios para una reforma del Impuesto sobre Sociedades” (IS), *Fedea Policy Papers*, Diciembre de 2017.
- ÁLVAREZ BERBEITO, P, “Paquete de medidas de la Comisión Europea para la lucha contra la evasión fiscal”, *Acebo & Pombo*, Marzo 2016.
- ÁLVAREZ MARTINEZ, J et al, “*Manual de derecho tributario. Parte especial*”, 16ªed, editorial Aranzadi, 2017.
- ÁLVAREZ RENDUALES, JR, “Política fiscal y desarrollo económico”, *Revista de economía política*, nº54, 1970.
- ARRIOLA PALOMARES, J y GUERRERO JIMÉNEZ, D, “La nueva economía política de la globalización”. *Servicio Editorial Universidad del País Vasco*. 2008.
- BERCIELA PÉREZ, JA, “La Directiva ATAD y la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros en el IS”, *Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales*, nº10, 2019.
- CALDERÓN CARRERO, JM “La dimensión Europea del Proyecto BEPS: primeros acuerdos del ECOFIN, la aprobación del mecanismo de intercambio automático “tax rulings” y el Paquete Anti-Elusión fiscal 2016” en *Revista Quincenal fiscal*, nº 6/2016, pp 1-15.
- CALCERÓN CARRERO, JM, “La transformación del marco fiscal internacional como consecuencia del Proyecto OCDE/ G20 BEPS Transferencia”, *Editorial Aranzadi*, 2017.
- CALVO VERGÉZ, J, “La aprobación de la Directiva (UE) 2017/952, por la que se modifica la Directiva antielusión fiscal, y su proyección sobre los llamados mecanismos híbridos”, *Unión Europea Aranzadi*, nº6, 2019.

- DE JUAN CASADEVALL, J, “La neutralización de híbridos en la directiva atad 2”, *Revista Quincena Fiscal*, nº15/2017.
- DE JUAN CASADAVELL, J, “*La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal*”, 1era Edición, Aranzadi 2018.
- GARCÍA- HERRERA BLANCO, C, “V Encuentro de Derecho Financiero y Tributario: “El futuro del Impuesto sobre Sociedades”, *Instituto de Estudios Fiscales*, Documentos de trabajo 14/2017.
- IGLESIAS SUÁREZ, A y DEL PILAR BLANCO, Mª, “Política fiscal en la Unión Europea. Antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro”, *instituto de Estudios fiscales*, 2004.
- IGNACIO CRUZ PADIAL, JUAN JOSÉ HIJONOSO TORRALBO Y GUILLERMO SANCHEZ, “*Cuestiones actuales de planificación fiscal internacional*”. Atelier libros jurídicos, Barcelona, 2019.
- OECD (2013), *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, OECD Publishing.
- ORDOÑEZ, GUILLERMO L. “Lucha contra la evasión fiscal y la corrupción”, *revista de análisis económico*, Vol 16, nº2, 2001, pag 43-76.
- POZA CID, R y MONREAL A, “*Estas son las últimas medidas tributarias que llegan de la UE (y cuáles siguen pendientes)*, *Periscopio fiscal y legal PWC* febrero 2020.
- RAMÓN ALVAREZ, J, “Política fiscal y desarrollo económico” , *Revista de economía política*, nº 54, 1970.
- RAMÓN FALCÓN Y TELLA, ELVIRA PULIDO GUERRA, “*Derecho fiscal internacional*”, Tercera edición, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, pag 11-16; 240- 262.

- RODRÍGUEZ PEÑA, NORA LIBERTAD ,“Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017. por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países. *Ais Iuris Salmanticensis* Vol.5, nº2, 31 diciembre 2017.
- SÁNCHEZ HUETE, MA, “El riesgo del abuso normativo en la Unión Europea. Análisis de la resolución 2012/22 y de la Directiva 2016/1164”, *Revista Quincenal Fiscal*, nº12/2017.
- SANZ GADEA, E, “La Directiva antiabuso (II) La transparencia fiscal internacional”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*”, nº406, 2017.
- SANZ GADEA, E, “La Directiva antiabuso (III) Asimetrías híbridas “*Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*”, nº145, 2017.
- SANZ GADEA, E, , “El impuesto sobre sociedades en 2019”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*”, nº446, 2020.
- VINUESA MAGNET, J y FABO LANDA, S, “La switch-over clause propuesta por la Comisión Europea o cómo retroceder veinte años en materia de fiscalidad internacional”, *Gómez- Acebo & Pombo*, marzo, 2016.

BIBLIOGRAFÍA WEB

- Fuente: Consilium Europa, fecha de consulta febrero 2020:
<https://www.consilium.europa.eu/es/policies/anti-tax-avoidance-package/>
<https://www.consilium.europa.eu/es/policies/anti-tax-avoidance-package/>
- Fuente: Parlamento Europeo, fecha de consulta febrero 2020
<https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/92/la-politica-fiscal-general>
<https://www.europarl.europa.eu/news/es/press-room/20190321IPR32109/delitos-fiscales-el-parlamento-quiere-una-policia-financiera-europea>
<https://www.europarl.europa.eu/news/es/headlines/economy/20150529STO61068/elusion-versus-evasion-de-impuestos-glosario-facil-sobre-fiscalidad>
- Fuente: Eur- Lex, fecha de consulta febrero 2020
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=LEGISSUM%3Aai0020>
- Fuente: El País, fecha de consulta 6 de marzo de 2020
https://elpais.com/politica/2019/09/11/actualidad/1568221900_517132.html
https://elpais.com/politica/2019/11/18/actualidad/1574105372_685670.html
https://elpais.com/politica/2017/06/09/actualidad/1497023728_835377.html
- Fuente: El Mundo, fecha de consulta: 6 de marzo de 2020
<https://www.elmundo.es/andalucia/2019/11/19/5dd2f3f8fdddf9eaf8b4643.html>
- Fuente: El economista, fecha de consulta: 7 de julio de 2020
<https://sueldospublicos.eleconomista.es/texto-diario/mostrar/1181993/espana-sigue-transponer-28-directivas-europeas-plazo-agotado>

VIII. ANEXOS

1. ANEXO 1

- Las 15 acciones del plan BEPS

UNO - *Abordar los retos de la economía digital para la imposición*

Objetivo: Identificar las principales dificultades que plantea la economía digital a la aplicación de las actuales normas impositivas internacionales y desarrollar opciones detalladas para abordar estas dificultades.

DOS- *Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos*

Objetivo: Desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones para el diseño de normas internas para neutralizar el efecto de los mecanismos y entidades híbridas. Dos de las medidas propuestas son:

- I. Cambios en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE para asegurar que no se utilizan mecanismos y entidades híbridas para obtener indebidamente ventajas derivadas de los tratados;
- II. Disposiciones en la legislación nacional que eviten la exención o el no reconocimiento de los pagos que sean deducibles para el pagador.

TRES- *Refuerzo de la normativa sobre CFC*

Objetivo: Desarrollar recomendaciones relativas al diseño de normas para las compañías foráneas controladas.

CUATRO- *Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros*

Objetivo: Desarrollar recomendaciones sobre las mejores prácticas en el diseño de normas para evitar la erosión de la base imponible a través de la utilización de los gastos por intereses, por ejemplo, mediante el uso de la deuda con entidades vinculadas

y de terceros para lograr la deducción de intereses excesivos o para financiar la producción de ingresos exentos o diferidos, y otros pagos financieros que son económicamente equivalentes a los pagos de intereses.

CINCO- *Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia*

Objetivo: Poner al día el trabajo sobre prácticas tributarias perniciosas dando prioridad a la mejora de la transparencia, incluido el intercambio espontáneo obligatorio en las resoluciones individuales relativas a regímenes preferenciales, y para que exijan una actividad sustancial para cualquier régimen preferencial. Se trabajará con los países que no son miembros de la OCDE sobre la base del marco existente y se considerarán modificaciones o adiciones al marco existente.

SEIS- *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales*

Objetivo: Desarrollar disposiciones y recomendaciones relativas al diseño de normas internas que impidan la concesión de los beneficios del convenio en circunstancias inapropiadas. Se realizarán también trabajos para clarificar que los convenios fiscales no tienen por objeto facilitar la generación de doble no imposición e identificar las consideraciones de política fiscal que, en general, los países deben tener en cuenta antes de decidirse a entrar en un convenio fiscal con otro país.

SIETE- *Impedir la elusión artificiosa de la condición de EP*

Objetivo: Desarrollar modificaciones en la definición de EP para impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP en relación a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, incluso mediante la utilización de mecanismos de comisionista y exenciones para actividades específicas.

OCHO- *Asegurar que los resultados en los precios de transferencia están en línea con la creación de valor intangibles*

Objetivo: Desarrollar reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio del movimiento de intangibles entre miembros del grupo. Esto implicará adoptar medidas como: la adopción de una definición amplia y claramente delineada de intangibles; asegurar que los beneficios asociados a la transferencia y al uso de intangibles están debidamente asignados de conformidad con la creación de valor, etc.

NUEVE- *Asegurar que los resultados en los precios de transferencia están en línea con la creación de valor/riesgos y capital*

Objetivo: Desarrollar reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio de la transferencia de riesgos entre, o la asignación excesiva de capital a, miembros del grupo. Ello implicará la adopción de normas sobre precios de transferencia o de medidas especiales que aseguren que una entidad no acumulará resultados inadecuados únicamente por haber asumido contractualmente riesgos o haber aportado capital.

DIEZ- *Asegurar que los resultados en los precios de transferencia están en línea con la creación de valor/otras transacciones de alto riesgo*

Objetivo: Desarrollar reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio de la participación en transacciones que no ocurrirían, o que raramente ocurrirían, entre terceros. Ello implicará la adopción de normas sobre precios de transferencia o medidas especiales para clarificar las circunstancias en las que se puede recalificar transacciones, etc.

ONCE- *Evolución y seguimiento de BEPS*

Objetivo: Desarrollar recomendaciones relativas a indicadores de la magnitud e impacto económico de la erosión de la base imponible y del traslado de beneficios y garantizar que se dispone de herramientas para supervisar y evaluar la eficacia y el impacto económico de las medidas adoptadas para enfrentarse a BEPS de forma permanente.

DOCE- *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva*

Objetivo: Desarrollar recomendaciones relativas al diseño de normas de declaración obligatoria para transacciones o estructuras agresivas o abusivas, teniendo en cuenta los costes administrativos para las administraciones tributarias y para las empresas y aprovechando las experiencias del creciente número de países que cuentan con tales normas. También implicará diseñar y poner en marcha modelos mejorados de intercambio de información para los esquemas de planificación fiscal internacional entre administraciones tributarias.

TRECE- *Nuevo análisis de la documentación sobre precios de transferencia*

Objetivo: Desarrollar normas relativas a la documentación sobre precios de transferencia para aumentar la transparencia hacia la administración tributaria, teniendo en cuenta los costes de cumplimiento para las empresas. Las normas a desarrollar incluirán el requisito de que las empresas multinacionales suministren a todos los gobiernos pertinentes la información necesaria sobre la asignación mundial de sus ingresos, la actividad económica y los impuestos pagados entre los países de acuerdo con un modelo común.

CATORCE- *Hacer más efectivos los mecanismos para la resolución de controversias*

Objetivo: Desarrollar soluciones para luchar contra los obstáculos que impiden que los países resuelvan las controversias relacionadas con los convenios mediante los procedimientos amistosos, incluyendo la ausencia de disposiciones sobre arbitraje en la mayoría de convenios y el hecho de que el acceso a los procedimientos amistosos y el arbitraje puede resultar denegado en algunos casos.

QUINCE- *Desarrollar un instrumento multilateral para la aplicación de las medidas desarrolladas*

Objetivo: Analizar las cuestiones de derecho internacional público y tributario en relación con el desarrollo de un instrumento multilateral que permita que las jurisdicciones que lo deseen implementen las medidas que se desarrollen en el curso de los trabajos de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y de enmienda de los convenios fiscales bilaterales.

2. ANEXO II

-Listado de mecanismos híbridos extraído de la directiva 2017/952

El punto 9 se sustituye por el texto siguiente:

«9) “asimetría híbrida”: una situación en la que esté implicado un contribuyente o, con respecto al artículo 9, apartado 3, una entidad cuando:

a) un pago realizado con arreglo a un instrumento financiero da lugar a una deducción sin inclusión y:

i) dicho pago no se incluye en un plazo razonable, y

ii) la asimetría en resultados es atribuible a diferencias en la calificación del instrumento o del pago realizado en virtud del mismo.

A efectos del párrafo primero, un pago realizado con arreglo a un instrumento financiero será tratado como incluido en la renta en un plazo razonable cuando:

i) el pago sea incluido por la jurisdicción del destinatario dentro de un período fiscal que comienza doce meses antes del final del período fiscal del ordenante, o

ii) pueda preverse razonablemente que el pago será incluido por la jurisdicción del destinatario en un período fiscal futuro y las condiciones del pago sean las que puede preverse que se acuerden entre dos empresas independientes;

b) un pago realizado a una entidad híbrida dé lugar a una deducción sin inclusión y dicha asimetría en resultados sea consecuencia de las diferencias existentes en la atribución de los pagos realizados a la entidad híbrida con arreglo a la legislación de la jurisdicción en la que esté establecida o registrada la entidad híbrida y de la jurisdicción de toda persona que tenga una participación en dicha entidad híbrida;

c) un pago realizado a una entidad con uno o más establecimientos permanentes dé lugar a una deducción sin inclusión y dicha asimetría en resultados sea consecuencia de las diferencias en la atribución de pagos entre la sede de dirección y el establecimiento permanente o entre dos o más establecimientos permanentes de la misma entidad con arreglo a la legislación de las jurisdicciones en las que opera la entidad;

d) un pago dé lugar a una deducción sin inclusión como resultado de un pago realizado a un establecimiento permanente no computado;

e) un pago realizado por una entidad híbrida dé lugar a una deducción sin inclusión y dicha asimetría se deba a que, en virtud de la legislación de la jurisdicción del beneficiario, no se computa el pago;

f) un pago presumible entre la sede de dirección y el establecimiento permanente o entre dos o más establecimientos permanentes dé lugar a una deducción sin inclusión y dicha asimetría se deba a que, en virtud de la legislación de la jurisdicción del beneficiario, el pago no se computa, o

g) se produce una doble deducción. 7.6.2017 L 144/6 Diario Oficial de la Unión Europea ES A efectos del presente punto 9:

a) un pago que represente el rendimiento subyacente de un instrumento financiero transferido no deberá dar lugar a una asimetría híbrida con arreglo al párrafo primero, letra a), cuando el pago sea realizado por un operador financiero en el marco de una transferencia híbrida introducida en el mercado siempre que la jurisdicción del ordenante obligue al operador financiero a incluir como renta todos los importes percibidos en relación con el instrumento financiero transferido;

b) solo existirá una asimetría híbrida en el sentido del párrafo primero, letras e), f) o g) *supra* si la jurisdicción del ordenante permite que la deducción se compense con un importe que no sea renta de doble inclusión;

c) una asimetría en resultados no se considerará híbrida a menos que exista entre empresas asociadas, entre un contribuyente y una empresa asociada, entre la sede de dirección y el establecimiento permanente, entre dos o más establecimientos permanentes de la misma entidad o en virtud de un mecanismo estructurado.